



100 19 432

200 19 373

Gemeinde: I. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 10.9.2020 PKA/CLE/PR2/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 10. September 2020

hat der hauptamtliche Richter der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

und

Gemeinde I. _____

betreffend Erlass der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer 2017

den Akten entnommen:

A. Mit Eingabe vom 20. Juli 2019 (Akten Vorinstanz, pag. 106-20) ersuchte A. _____ (Rekurrent) bei der Inkassostelle _____ (Erlassbehörde) um Erlass der rechtskräftig veranlagten kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer für das Jahr 2017. Der entsprechende Steueranspruch betrug CHF 5'477.40 (pag. 11) bei den kantonalen Steuern und CHF 209.10 (pag. 9) bei der direkten Bundessteuer. Zuzüglich Verzugszins bis am 2. September 2019 belief sich die Steuerforderung auf insgesamt CHF 5'882.95.

B. Mit Entscheiden vom 3. September 2019 wies die Erlassbehörde das Gesuch vollumfänglich ab (pag. 112-107). Zur Begründung führte sie an, dass dem Rekurrenten im Zeitpunkt der Fälligkeit die Bildung von Rückstellungen bzw. die Bezahlung der geschuldeten Steuern möglich und zumutbar gewesen sei, weshalb ein Ausschlussgrund vorliege. Hinzu komme, dass der Rekurrent im Jahr 2016 eine Auszahlung des Sozialdienstes I. _____ über CHF 43'801.85 erhalten habe.

C. Gegen diese Entscheide hat der Rekurrent am 27. September 2019 (Eingangsstempel) sinngemäss Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer bei der Erlassbehörde erhoben. Diese retournierte die Eingabe an den Rekurrenten und verwies ihn an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission). Am 4. Oktober 2019 ging das Rekursschreiben des Rekurrenten bei der Steuerrekurskommission ein und wurde am 12. November 2019 (Eingangsstempel) mit weiteren Ausführungen und Unterlagen ergänzt. Der Rekurrent begründet seinen Antrag damit, dass er die Steuern auf Grund seiner finanziellen Situation, unter anderem bedingt durch den Unterhalt seiner vier Kinder sowie seine Invalidität, nicht bezahlen könne. Weiter bringt er vor, er habe die Auszahlung des Sozialamts I. _____ im Jahre 2016 für die Abzahlung privater Schulden verwendet, welche sich in der Übergangszeit bis zum Erhalt der IV-Rente angehäuften hätten.

D. Im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren handelt die kantonale Steuerverwaltung gemäss Generalvollmacht vom 30. Mai 2011 für die Erlassgemeinde.

E. Am 23. Dezember 2019 hat sich die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Nebst den bereits von der Erlassbehörde vorgebrachten Gründen führt sie aus, dass der Rekurrent über eine freie monatliche Einkommensquote von CHF 220.50 verfüge, was eine Bezahlung der Steuerschulden in absehbarer Zeit ermögliche.

F. Dazu hat der Rekurrent mit Schreiben vom 15. Januar 2020 Stellung genommen.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

H. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Entscheide des Regierungsrats, der Steuerverwaltung und der Gemeinden betreffend den Erlass von Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie der direkten Bundessteuer können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 240 Abs. 1 und 7 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] sowie Art. 167g Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 167g Abs. 1, 2 und 4 DBG sowie Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig und zu beurteilen ist, ob der Rekurrent Anspruch auf Erlass der kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer 2017 hat.

3. Die Steuerveranlagung entspricht in der Regel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), beruhen doch die Steuerbeträge auf in der Vergangenheit erzielttem Einkommen und vorhandenem Vermögen. Im Wissen um die Steuerbarkeit und die später anfallenden Steuern hat die steuerpflichtige Person grundsätzlich Rückstellungen vorzunehmen. Beahlt eine steuerpflichtige Person ihre Steuern nicht, ist das Inkasso auf dem Weg der Pfändung der Regelfall. Dabei verzichtet das Gemeinwesen nicht endgültig auf die Steuerforderung und kommt im Rahmen der Verlustscheinsverwaltung unter Gewährleistung des betriebsrechtlichen Existenzminimums allenfalls später zu seinem Recht.

3.1 Ist die Zahlung von rechtskräftig festgesetzten Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern, der direkten Bundessteuer sowie von Zinsen, Gebühren oder Bussen infolge einer Notlage mit einer erheblichen Härte verbunden, so können diese gestützt auf Art. 240 StG und Art. 167 DBG ganz oder teilweise erlassen werden. Das Erlassverfahren gehört nicht zum Veranlagungsverfahren, sondern setzt eine rechtskräftige Veranlagung voraus und ist damit Teil des Steuerbezugsverfahrens. Eine Überprüfung der Steuerforderung selbst ist im Erlassverfahren ausgeschlossen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 3 zu Art. 167 DBG).

3.2 Ziel jedes Erlasses ist es, bei einem krassen Missverhältnis zwischen den aktuellen wirtschaftlichen Möglichkeiten und den Steuerforderungen die steuerpflichtige Person nicht in ihrer wirtschaftlichen Existenz zu gefährden und zu einer langfristigen und dauernden Sanierung beizutragen. Voraussetzung für die Gewährung eines Erlasses ist eine finanzielle Notlage, auf Grund welcher die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Gebühren oder Bussen eine erhebliche Härte bedeuten würde. Der Erlass soll es ermöglichen, einer wesentlichen und voraussichtlich andauernden Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, in besonders schweren Fällen Rechnung zu tragen. Blosser Schwankungen in den Einkommensverhältnissen bilden jedoch keinen Erlassgrund. Mit Blick auf die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen muss der Erlass die seltene Ausnahme bleiben. Da das Gemeinwesen mit dem Erlass endgültig auf die Steuerforderung verzichtet, soll er der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren weiteren Gläubigern zugutekommen (zum Ganzen: Beusch/Raas in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 8 zu Vor Art. 167-167g DBG sowie N. 6 ff. und N. 20 f. zu Art. 167 DBG, mit weiteren Hinweisen; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 421 ff.; Bruno Knüsel, Rechtsgrundlagen des Erlassverfahrens in ASA 52 S. 93 ff. insb. S. 97 Ziff. 4.c).

3.3 Um eine einheitliche Rechtsanwendung und Ermessensausübung zu ermöglichen, werden die rechtlich unbestimmten Begriffe der erheblichen Härte sowie der Notlage (Art. 240 StG und Art. 167 DBG) in den Steuergesetzen und der Steuererlassverordnung konkretisiert (Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 [Steuererlassverordnung; SR 642.121, nachfolgend EV DBG]). Die Konkretisierung geschieht durch beispielhafte Aufzählung von Erlassgründen und Ausschlussgründen, d.h. von Umständen, die einen Erlass teilweise oder ganz ausschliessen. Für den Erlass der kantonalen Steuern sind zudem die Bestimmungen in der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zah-

lungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit (Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733) zu beachten.

3.4 Ob ein Erlass gewährt werden kann, ist auf Grund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person zu beurteilen, wobei für die Beurteilung in erster Linie die Verhältnisse im Zeitpunkt des Entscheids massgebend sind. Mitberücksichtigt werden zudem die Entwicklung seit der Steuerperiode, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, die Zukunftsaussichten und insbesondere die Frage, ob im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen wäre (Art. 240a StG; Art. 10 EV DBG). Im Einzelnen ist zu prüfen, ob der steuerpflichtigen Person zur Begleichung der Steuerforderungen Einschränkungen in der Lebenshaltung zumutbar sind bzw. gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Lebenshaltungskosten der gesuchstellenden Person zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung und des Erlassentscheids das betreibungsrechtliche Existenzminimum gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) übersteigen (Art. 240a Abs. 3 StG; Art. 2 Abs. 3 EV DBG). Die Einzelheiten der Berechnung sind dem Kreisschreiben Nr. B1 der Aufsichtsbehörde in Betreibungs- und Konkursachen für den Kanton Bern in der Fassung vom 1. Januar 2011 zu entnehmen (einsehbar unter: <<https://www.justice.be.ch>>, Rubriken "Zivilverfahren > Kreisschreiben > SchKG > KS B1 aB3" [abgerufen am 26.5.2020]; nachfolgend: Kreisschreiben B1). Dessen Beilage 1 enthält die einzelnen Ansätze gemäss den Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG vom 1. Juli 2009 der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz. Ergibt sich aus der Differenz zwischen dem zur Verfügung stehenden Einkommen und dem betreibungsrechtlichen Existenzminimum, dass aus dem Überschuss die Steuerschuld innert absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann, liegt keine erhebliche Härte oder Notlage vor, und ein Erlass ist ausgeschlossen (Art. 240b Abs. 1 Bst. b StG und Art. 240c Abs. 1 Bst. g StG; Art. 167 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und 2 EV DBG sowie Art. 13 Abs. 3 EV DBG). Selbst wenn das Einkommen im Entscheidzeitpunkt nur knapp über oder gar unter dem Existenzminimum liegt, ein Härtefall somit bejaht werden kann, ist von einem Erlass abzusehen, wenn einer der in aArt. 240c Abs. 1 Bst. a bis g StG (in der bis 31.12.2019 geltenden Fassung [BAG 10-113], welche für Entscheide, welche erstinstanzlich vor dem 1.1.2020 ergingen, anzuwenden ist) und Art. 167a Bst. a bis e DBG aufgezählten Ausschlussgründe gegeben ist (vgl. BVR 2010 S. 401 E. 2.3).

4. Im Folgenden werden die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten beurteilt. Dabei werden die Einkünfte dem betreibungsrechtlichen Existenzminimum (dem sogenannten "Zwangsbedarf") gegenübergestellt.

4.1 Sowohl der Rekurrent als auch die Steuerverwaltung gehen von einem Einkommen von rund CHF 5'049.-- monatlich aus, welches sich aus einer IV-Rente von CHF 1'095.-- zzgl. vier IV-Kinderrenten von insgesamt CHF 1'300.-- sowie einer BVG-Rente von CHF 1'832.-- zzgl. vier BVG-Kinderrenten von insgesamt CHF 822.-- zusammensetzt (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 23.12.2019, S. 3 und Eingabe des Rekurrenten vom 12.11.2019). Praxisgemäss sind Ergänzungsleistungen, die an die Bezahlung von Krankenkassenprämien fliessen, ans Einkommen anzurechnen und im Gegenzug die gesamten Prämien zum Abzug zu bringen (vgl. E. 4.2.3 hiernach). Der Eingabe des Rekurrenten vom 12. November 2019 und den Beilagen des Erlassgesuchs vom 25. Juli 2019 (pag. 106 ff.) liegt eine Rückforderungs- und Verrechnungsverfügung vom 15. März 2019 bei, welche bescheinigt, dass der Krankenkasse des Rekurrenten ein Betrag von CHF 448.-- ausbezahlt wird (pag. 85). Dies ergibt ein Einkommen von CHF 5'497.--.

4.2 Dem Einkommen ist das betriebsrechtliche Existenzminimum gegenüberzustellen. Dieses setzt sich aus einem Grundbetrag und Zuschlägen zusammen.

4.2.1 Der Rekurrent wurde am 4. Juli 2018 von B. _____ (geschiedene Ehefrau) geschieden. Die Kinder C. _____ (geb. 30.8.2009), D. _____ (geb. 15.3.2011), E. _____ (geb. 13.6.2013) und F. _____ (geb. 13.6.2013) wurden unter der gemeinsamen elterlichen Sorge belassen, mit hälftig geteilter Obhut (Scheidungsvereinbarung vom 4.7.2019, pag. 102). Für die Bemessung des Grundbetrags unterscheidet Ziff. I der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1 zwischen alleinstehenden und alleinerziehenden Personen. Alleinstehenden wird ein Grundbetrag von CHF 1'200.-- und Alleinerziehenden ein solcher Betrag von CHF 1'350.-- angerechnet. Alleinerziehend ist der Elternteil, bei dem sich die Kinder tatsächlich aufhalten. Bei getrenntlebenden Eltern, welche die Obhut der Kinder teilen, ist der Mehrbetrag von CHF 150.--, der ein Alleinerziehender erhält, anteilmässig zu berücksichtigen (Thomas Winkler in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 2017, 4. Auflage, N. 27 zu Art. 93 SchKG; Ziff. I der Beilage 1 um Kreisschreiben B1). Dementsprechend steht dem Rekurrenten ein Grundbetrag von CHF 1'275.-- zu. Pro Kind ist im Alter bis zu zehn Jahren ein Grundbetrag von CHF 400.-- und über zehn Jahren ein solcher von CHF 600.-- zu berücksichtigen. Da der Rekurrent die Obhut mit seiner geschiedenen Ehefrau teilt, ist für die Kinder von halben Beträgen auszugehen. Für C. _____, welcher im Jahr 2019 zehn Jahre alt geworden ist, sind somit CHF 300.-- anzurechnen, für die drei übrigen Kinder je CHF 200.--. Insgesamt ist daher ein Grundbetrag von CHF 2'175.-- monatlich zu berücksichtigen.

4.2.2 Als Zuschlag sind zunächst die Wohnkosten (Mietzins und Nebenkosten) zu berücksichtigen (Ziff. II/1 und 2 der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1). Der Rekurrent bewohnt eine 4-Zim-

merwohnung in I. _____, für welche er monatlich CHF 1'050.-- Nettomietzins und CHF 200.-- Heiz- und Nebenkosten bezahlt (pag. 55).

Ferner macht der Rekurrent Mietkosten für eine Garage von CHF 70.-- geltend, diese sind aus dem Zuschlag für die Fahrkosten zu finanzieren (E. 4.2.4 hiernach).

4.2.3 Zu berücksichtigen sind ferner die Prämien für die obligatorische Krankenversicherung (Ziff. II/3 der Beilage zum Kreisschreiben B1). Dem Rekurrenten ist die volle Prämie anzurechnen, da im Gegenzug der Teil der Ergänzungsleistungen, der direkt an die Krankenkasse fliesst, im Einkommen aufgerechnet wird (E. 4.1 hiervor). Für das Jahr 2019 beträgt die Prämie für die obligatorische Krankenkasse des Rekurrenten CHF 526.60 (pag. 71). Gemäss Ziff. 6 der Scheidungsvereinbarung vom 4. Juli 2018 werden die Krankenkassenprämien der Kinder direkt von der Ausgleichskasse übernommen (pag. 101).

4.2.4 Der Rekurrent macht geltend, dass ihm Fahrkosten von CHF 540.-- (900 km pro Monat à CHF 0.60) anzurechnen seien, da es sich beim Fahrzeug um ein Kompetenzgut handle (Eingabe vom 12.11.2019). Die Steuerverwaltung stellt sich hingegen auf den Standpunkt, dass Fahrkosten von CHF 360.-- (900 km pro Monat à CHF 0.40) zu berücksichtigen seien (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 23.12.2019, S. 4). Fahrkosten sind nur dann zum Existenzminimum hinzuzurechnen, wenn das Fahrzeug ein sogenanntes Kompetenzgut ist. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn das Fahrzeug für die Ausübung des Berufs zwingend benötigt wird oder wenn es aus gesundheitlichen Gründen zur Lebensführung benötigt wird, insbesondere als Transportmittel zum Ort von medizinischen Behandlungen oder zur Aufrechterhaltung von sozialen Kontakten (vgl. Georges Vonder Mühl, in: Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I, 2. Aufl., 2010, N. 11 zu Art. 92 SchKG; vgl. auch VGE 100 2011 460 vom 5.7.2013, in BVR 2013 S. 506 E. 4.5.4). Gemäss ärztlicher Bescheinigung vom 14. Mai 2019 (pag. 62) hat der Rekurrent Immunsuppressiva einzunehmen, weshalb das Infektionsrisiko stark erhöht ist und er öffentliche Verkehrsmittel meiden muss. Eine Benutzung des öffentlichen Verkehrs durch den Rekurrenten ist dementsprechend unzumutbar. Somit stellt das Motorfahrzeug ein Kompetenzgut dar. Bei einem Motorfahrzeug mit Kompetenzqualität, sind die festen und veränderlichen Kosten ohne Amortisation zu berechnen (Ziff. II/4 der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1). Der geltende Kilometeransatz gem. Art. 7 Abs. 3 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten (BKV; BSG 661.312.56) von CHF 0.70 ist somit um die Amortisationskosten zu kürzen. Gemäss Verwaltungsgericht ist der Ansatz auf CHF 0.50 anzusetzen (VGE 100 2019 146 vom 24.3.2019, E. 3.4.4). Dabei ist zu beachten, dass bei geringer Fahrleistung die Fixkosten des Fahrzeugs mit einer ausschliesslich kilometerbasierten Anrechnung nicht vollständig abgedeckt werden. Vorliegend kommt hinzu, dass der Rekurrent auf Grund seines Gesundheitszustands zwar auf ein Motorfahrzeug ange-

wiesen ist, jedoch keine unverzichtbare Mindestfahrleistung bestimmt werden kann (anders als bei Personen, die das Fahrzeug für den Arbeitsweg benötigen). Bei der Prüfung von Gesuchen um unentgeltliche Rechtspflege ist bei einer geringen Anzahl Kilometer eine monatliche Pauschale von CHF 400.-- vorgesehen (Abschnitt C, Ziff. 3d des Kreisschreibens Nr. 1 der Zivilabteilung des Obergerichts und des Verwaltungsgerichts; einsehbar unter: <<https://www.justice.be.ch>>, Rubriken "Zivilverfahren > Kreisschreiben > Zivilrecht > Kreisschreiben Nr. 1 mit VG" [abgerufen am 26.5.2020]). Im zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts wurden monatliche Kosten von CHF 257.--, basierend auf 28 km pro Tag zu CHF 0.50, als genügend angesehen (VGE 100 2019 146 vom 24.3.2019, E. 3.4.4). Dementsprechend kann die erwähnte Pauschale von CHF 400.-- für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums in Erlassfällen nicht angewendet werden. Umgekehrt erscheinen Fahrzeugkosten von weniger als CHF 250.-- pro Monat als kaum realistisch. Daher ist in Fällen mit unbekannter oder geringer Anzahl Kilometer ein Fixbetrag von CHF 250.-- anzurechnen.

4.2.5 Aus den Akten ist ersichtlich, dass dem Rekurrenten von der Ausgleichskasse des Kantons Bern für die Monate Juli, August und September 2019 insgesamt CHF 120.50 an AHV/IV/EO-Beiträgen in Rechnung gestellt wurden (Eingabe vom 12.11.2019). Dies entspricht einem Betrag von CHF 40.15, welcher zu berücksichtigen ist (Ziff. II/3 der Beilage zum Kreisschreiben B1).

4.2.6 Weiter im Zwangsbedarf zu berücksichtigen sind die rechtlich geschuldeten Alimentenzahlungen des Rekurrenten an seine Kinder (Ziff. II/5 der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1). Gemäss Abänderung des Ehescheidungsentscheids vom 25. September 2019 (Eingabe vom 12.11.2019) überweist die Ausgleichskasse des Kantons Bern monatliche IV-Kinderrenten des Rekurrenten von insgesamt CHF 820.-- direkt an seine geschiedene Ehefrau. Dieser Betrag ist als Zuschlag anzurechnen.

4.3 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich folgendes Budget (in ganzen CHF):

Einnahmen	
IV-Rente	1'095
IV-Kinderrenten	1'300
BVG-Rente	1'832
BVG-Kinderrenten	822
Ergänzungsleistung (an Krankenkasse)	448
Total	5'497
Ausgaben	
Grundbetrag alleinerziehender Schuldner mit hälftig geteilter Obhut	1'275
Grundbetrag Kinder	900
Mietzins und Nebenkosten	1'250
Obligatorische Krankenversicherung	527
Fahrkosten	250
AHV/IV/EO-Beitrag	40
Auszahlung IV-Kinderrenten an Mutter	820
Monatlicher Zwangsbedarf	5'062
Freie Einkommensquote	435

Den Einnahmen von CHF 5'497-- steht ein betriebsrechtliches Existenzminimum von CHF 5'062.-- gegenüber. Damit steht dem Rekurrenten ein monatlicher Freibetrag von CHF 435.- zur Verfügung. Vorliegend betragen die ausstehenden Steuern CHF 5'882.--. Somit könnte der Rekurrent die Steuerschuld innert 14 Monaten begleichen. Die vollständige Tilgung des geschuldeten Steuerbetrags ist folglich mit einer Beschränkung der Lebenshaltungskosten auf das betriebsrechtliche Existenzminimum in absehbarer Zeit möglich. Deshalb ist eine aktuelle Notlage zu verneinen. Der Erlassgrund von Art. 240 Abs. 1 Bst. b StG ist damit nicht gegeben und Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen.

5. Bei diesem Ergebnis muss an sich nicht überprüft werden, ob einer der in Art. 240c StG genannten Ausschlussgründe vorliegt, die selbst bei Bestehen einer aktuellen finanziellen Notlage einen Steuererlass verhindern würden. Im Folgenden wird dennoch auf den seitens der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 23. Dezember 2019 vorgebrachten Ausschlussgrund von aArt. 240c Abs. 1 Bst. e StG eingegangen.

5.1 Dieser Ausschlussgrund ist erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz vorhandener verfügbarer Mittel weder Zahlungen geleistet noch Rückstellungen vorgenommen hat. Der Ausschlussgrund setzt ein vorwerfbares Verhalten der steuerpflichtigen Person von einigem Gewicht voraus. Auf ein solches ist in der Regel dann zu

schliessen, wenn die verfügbaren Mittel zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern wesentlich über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum gelegen haben, das Nichtbezahlen der Steuern angesichts dieser wirtschaftlichen Möglichkeiten unverständlich erscheint und der steuerpflichtigen Person damit ein geradezu leichtfertiger Umgang mit den verfügbaren Mitteln vorzuwerfen ist. Blicke ein solches Verhalten beim Entscheid über den Steuererlass unberücksichtigt, so würde dies zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung gegenüber all jenen steuerpflichtigen Personen führen, welche ihre Lebenshaltung eingeschränkt haben, um die notwendigen Rückstellungen zur Bezahlung der Steuern vorzunehmen (vgl. zum Ganzen VGE 100 2013 184/185 vom 29.1.2014, in BVR 2014 S. 197 E. 3.3; BVR 2010 S. 401 E. 3.1.1). Das Verwaltungsgericht hat ein vorwerfbares Verhalten bei einer frei verfügbaren Einkommensquote, welche mehr als 175 % der Steuerforderung beträgt, bejaht. Dabei hat es zusätzlich geprüft, ob stichhaltige Gründe vorgelegen haben, weshalb keine Rückstellungen gebildet worden sind (VGE 100 2009 426/427 vom 12.8.2010, E. 5.3, nicht publiziert).

5.2 Für die Beurteilung des Ausschlussgrunds ist vorerst anhand einer Gegenüberstellung von Einkünften und dem betriebsrechtlichen Existenzminimum die in der fraglichen Steuerperiode 2017 frei verfügbare Einkommensquote zu bestimmen. Diese ist alsdann in Beziehung zur gesamten Steuerforderung zu setzen. Für die Berechnung der Einkünfte und des betriebsrechtlichen Existenzminimums ist grundsätzlich auf die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen der betreffenden Steuerperiode abzustellen. Bei der Bemessung der Zuschläge zum betriebsrechtlichen Grundbetrag kann jedoch nicht unbesehen auf die Höhe der in der Veranlagung berücksichtigten Pauschalabzüge abgestellt werden. Sind die Beträge nach den Regeln zum betriebsrechtlichen Existenzminimum tiefer, müssen diese herangezogen werden (VGE 100 2017 13/14 vom 4.9.2017, E. 4.4.4).

5.3 Für die direkte Bundessteuer beginnt der Zeitraum für die Prüfung des Ausschlussgrunds der unterlassenen Rückstellungen mit "der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht" (Art. 167a Bst. b DBG). Somit ist für die direkte Bundessteuer das Steuerjahr 2017 massgebend. Bei den kantonalen Steuern ist eine gleichlautende Bestimmung erst per 1. Januar 2020 in Kraft getreten (Art. 240c Abs. 1 Bst. h StG). Nach dem auf den vorliegenden Fall anwendbaren Art. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist hingegen auf den "Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung" abzustellen. Darunter ist nicht das vom Erlassgesuch betroffene Steuerjahr zu verstehen, sondern der Zeitpunkt der Rechnungsstellung (vgl. BGer 2D_60/2014 vom 11.12.2014, E. 2.3). Im Jahr 2017 wurden lediglich Raten im Umfang von insgesamt CHF 2'460.-- in Rechnung gestellt, während der Restbetrag von CHF 3'104.40 erst mit der Schlussabrechnung vom 4. Dezember 2018 fällig wurde.

5.4 Als erstes wird die finanzielle Situation im Jahr 2017 geprüft. Gemäss Trennungsvereinbarung vom 9. Dezember 2016 (Eingabe vom 12.11.2019) lebt der Rekurrent seit spätestens 1. März 2017 getrennt von seiner geschiedenen Ehefrau. Die vier gemeinsamen Kinder wurden mit geteilter Obhut unter die gemeinsame elterliche Sorge gestellt. Am 1. Mai 2017 hat der Rekurrent den Mietvertrag für eine neue Wohnung am H. _____ weg 34 in I. _____ unterzeichnet. Seine geschiedene Ehefrau lebt seit unbekannter Zeit am H. _____ weg 110 in I. _____.

5.5 Gemäss Einspracheentscheid vom 9. April 2019 (pag. 19 ff.) erzielte der Rekurrent im Jahr 2017 ein Gesamteinkommen von CHF 88'274.--, bestehend aus AHV- und IV-Renten (CHF 28'464.--), Renten aus beruflicher Vorsorge (CHF 31'844.--) und weiteren nicht steuerbaren Einkünften (CHF 27'966.--). Dies entspricht einem durchschnittlichen monatlichen Einkommen von rund CHF 7'356.--.

5.6 Dem monatlichen Einkommen von CHF 7'356.-- ist wiederum der zu berechnende betriebsrechtliche Zwangsbedarf gegenüberzustellen (vgl. E. 4.2 hiavor).

5.6.1 Der Grundbetrag der Kinder beträgt CHF 800.--, da C. _____ im Jahr 2017 noch nicht zehn Jahre alt war. Damit reduziert sich der Grundbetrag auf total CHF 2'075.--.

5.6.2 Der Rekurrent wohnt seit dem 1. Mai 2017 am H. _____ weg 34 in I. _____. Der vorherige Mietzins ist der Steuerrekurskommission nicht bekannt, weshalb – in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung – für die Monate Januar bis Mai 2017 ebenfalls von CHF 1'250.-- ausgegangen wird.

5.6.3 In den im Einkommen berücksichtigten Ergänzungsleistungen sind Direktzahlungen an die Krankenkasse des Rekurrenten und (anders als im aktuellen Budget) seiner Kinder enthalten. Daher können die volle Prämie des Rekurrenten von CHF 503.35 wie auch die Prämien der Kinder von total CHF 301.-- (Versicherungspolice, Eingabe vom 12.11.2019) angerechnet werden. Insgesamt belaufen sich die Prämien somit auf CHF 804.35.

5.6.4 Weiter können selbstgetragene Krankheitskosten berücksichtigt werden (vgl. Ziff. II/8 der Beilage 1 zum Kreisschreiben B1). Im Jahr 2017 beliefen sich diese auf CHF 978.45 (Kostenübersicht 2017 für die Steuererklärung, Eingabe vom 12.11.2019). Daraus ergibt sich ein monatlicher Betrag von CHF 82.--.

5.6.5 Betreffend Fahrkosten kann auf das in E. 4.2.4 hiavor Ausgeführte verwiesen werden.

5.6.6 Gemäss Verfügung vom 4. Juli 2019 der Ausgleichskasse des Kantons Bern (Eingabe vom 12.11.2019) betrugen die AHV/IV/EO-Beiträge im Jahr 2017 CHF 538.10, was CHF 45.-- im Monat ausmacht.

5.6.7 Laut Trennungsvereinbarung vom 9. Dezember 2016 hätte der Rekurrent monatliche Unterhaltsbeiträge von CHF 2'443.-- zahlen müssen ($4 * \text{CHF } 260.75 + 2 * \text{CHF } 420.-- + 2 * \text{CHF } 280.--$). Gemäss Veranlagungsverfügung vom 4. Dezember 2018 leistete der Rekurrent jedoch lediglich Unterhaltszahlungen von CHF 17'272.--, was monatlich CHF 1'440.-- ausmacht.

5.7 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich folgendes Budget für das Jahr 2017 (in ganzen CHF):

Einnahmen	
Einkommen	7'356
Total	7'356
Ausgaben	
Grundbetrag alleinerziehender Schuldner	1'275
Grundbetrag Kinder	800
Mietzins und Nebenkosten	1'250
Obligatorische Krankenversicherung	803
Selbstgetragene Krankheitskosten	82
Fahrkosten	250
AHV/IV/EO-Beiträge	45
Unterhaltszahlungen	1'440
Monatlicher Zwangsbedarf	5'945
Freie Einkommensquote	1'411
Freie Quote 2017	16'932
Steuerbetrag 2017	2'669
Freie Quote in % der Steuern	634

Die monatliche freie Einkommensquote beträgt demnach CHF 1'411.--. Dies entspricht einem jährlichen Freibetrag von CHF 16'932.-- oder 634 % der geschuldeten Steuern, die im Jahr 2017 fällig geworden sind. Wie in E. 5 hiavor ausgeführt, wird bereits ab einer Einkommensquote von über 175 % ein vorwerfbares Verhalten bejaht. Dem Rekurrenten wäre es somit möglich gewesen im Jahr 2017, Rückstellungen zu bilden. Der Restbetrag von CHF 3'104.-- wurde erst Ende 2018 fällig. Somit sind für diesen Betrag die Verhältnisse im Jahr 2019 massgebend. Wie sich aus der E. 4.3 hiavor ergibt, wäre es dem Rekurrenten im Jahr 2019 möglich gewesen, die restlichen Steuerschulden von CHF 3'104.-- zu begleichen. Der Ausschlussgrund von aArt. 240c Abs. 1 Bst. e StG ist somit erfüllt und Rekurs und Beschwerde sind auch aus diesem Grund abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]).

Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend Erlass der kantonalen Steuern pro 2017 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend Erlass der direkten Bundessteuer pro 2017 wird abgewiesen.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozess-

führung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde I. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann